

دراسة تحليلية لمساهمة نظام الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلة إيرادات  
الجبائية العادية في الجزائر للفترة 2010/2020

*An analytical study of the tax control system contribution's  
on raising the regular tax revenue in Algeria for the period  
2010/2020*

عباد سهام، مخبر مالية محاسبة جبائية وتأمين جامعة محمد الشريف مساعدية سوق أهراس،  
[s.abbad@univ-soukahras.dz](mailto:s.abbad@univ-soukahras.dz)

سوالم صلاح الدين، مخبر مالية محاسبة جبائية وتأمين جامعة محمد الشريف مساعدية سوق  
أهراس، [se.soualem@univ-soukahras.dz](mailto:se.soualem@univ-soukahras.dz)

تاريخ الاستلام: 2020/08/15 تاريخ القبول: 2021/02/23 تاريخ النشر: 2021/12/31

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مساهمة نظام الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلة إيرادات الجبائية العادية، حيث تم عرض وتحليل حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2010/2020، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في زيادة إيرادات الجبائية العادية ضئيلة جدا مع اعتمادها شبه الكلي على التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق.

**الكلمات المفتاحية:** نظام الرقابة الجبائية؛ إدارة جبائية؛ قانون جبائي؛ غش ضريبي.

**تصنيف JEL :** H29، H26، K34

**Abstract:**

The purpose of this study is to identify the contribution of the tax control system in raising regular tax revenues for the period 2010/2020. So we find that this contribution is very small and base hardly on accounting investigation and documents control.

**keyword:** Tax Control System; Tax Administration; Tax law; Tax evasion.

**JEL classification code :** H29, H26, K34.

المؤلف المرسل: عباد سهام،

الإيميل: [s.abbad@univ-soukahras.dz](mailto:s.abbad@univ-soukahras.dz)

**مقدمة:**

تعتمد الدول في تمويل ميزانياتها على الإيرادات الجبائية الناتجة عن طريق تحصيل مختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المكلفين وفق نظام جبائي محدد، حيث يختلف هذا الأخير من دولة لأخرى إلا أن النظام الغالب هو النظام التصريحي أين تترك الدولة الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة في تقديم تصريحاتهم الضريبية بصفة دورية حسب مداخيل الأنشطة الخاصة بهم، مما يفتح المجال للتلاعب والتدليس في التصريحات واستغلال جميع الثغرات من أجل تجنب دفع الضريبة والتهرب من الإيفاء بالالتزامات الضريبية، لهذا يجب التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين عن طريق الرقابة الجبائية كحق منحه المشرع للإدارة الجبائية وهي وسيلة تعتمد عليها الدولة لحماية أموال خزنتها من الضياع وزيادة حصيلة الإيرادات الجبائية، وتقوم الإدارة الجبائية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين وفق برنامج مسطر مسبقا من طرف مصالح الرقابة الجبائية بالاعتماد على الأشكال والتحقيقات المختلفة المنصوص عليها في القانون الجبائي.

**إشكالية الدراسة:** من هنا تبرز معالم إشكالية الدراسة والتي نطرحها في السؤال الرئيسي التالي: **ما مدى مساهمة نظام الرقابة الجبائية في رفع حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر خلال الفترة 2020/2010؟** وتندرج ضمن الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو نظام الرقابة الجبائية في الجزائر؟
- ما هي تطورات حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر؟
- ما هي نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في رفع حجم إيرادات الجبائية العادية في الجزائر؟

**فرضيات الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة وبالاعتماد على نموذج الدراسة قمنا ببناء الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية**

يساهم نظام الرقابة الجبائية في رفع حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر خلال الفترة 2020/2010 بشكل كبير .

## الفرضيات الفرعية

- حصيلة التحقيق المحاسبي تساعد في زيادة الإيرادات الجبائية العادية بنسبة كبيرة؛
- المبالغ المسترجعة عن طريق التحقيق المصوب تساهم في رفع حصيلة إيرادات الجباية العادية؛
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يساعد في إضافة مبالغ لحصيلة الإيرادات الجبائية العادية؛
- عملية الرقابة على الوثائق تضيف مبالغ مهمة لحصيلة إيرادات الجباية العادية؛
- الرقابة على المعاملات العقارية تعمل على تحسين حصيلة الإيرادات الجبائية العادية.

**منهج الدراسة:** قصد إيجاد إجابة لإشكالية الدراسة والتأكد من الفرضيات الموضوعية اعتمدنا على المنهج الوصفي في عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية بالإضافة للمنهج التحليلي في تحليل حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2020/2010 مع استخدام الجداول والأشكال والمنحنيات البيانية.

**أهمية الدراسة:** تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع وخطورة الوضع الذي تعيشه الجزائر باعتمادها شبه الكلي على الجباية البترولية في تمويل الميزانية العامة والتراجع الملحوظ الذي تشهده إيرادات الجباية البترولية نتيجة الانخفاض المستمر لأسعار النفط، مما يستوجب إعادة توجه الدولة نحو الاعتماد على إيرادات الجباية العادية وتحقيق عملية إحلالها محل الجباية البترولية، ويمكن أن يتحقق هذا عن طريق نظام الرقابة الجبائية الذي يعمل على استرجاع مبالغ مهمة من الضرائب والرسوم الضائعة بسبب التهرب والغش الضريبي وبالتالي الرفع من حصيلة إيرادات الجباية العادية.

**أهداف الدراسة:** تظهر أهداف الدراسة في ما يلي:

- التعرف على نظام الرقابة الجبائية في الجزائر؛
- الوقوف على حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر للفترة 2020/2010؛
- إبراز مدى مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في رفع إيرادات الجباية العادية؛
- تحديد المردودية المالية لكل شكل من أشكال نظام الرقابة الجبائية الجزائري.

## الدراسات السابقة

• **دراسة حاج قويدر عبد الهادي وبوشري عبد الغني بعنوان: أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر - دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017 -** وقد هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حصيلة إيرادات كل من الرقابة الجبائية والجبائية العادية بالاعتماد على أدوات التحليل القياسي وتم التوصل إلى أن رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال والمبالغ المسترجعة إلا أنها تبقى غير كافية وقد تنعكس سلبا على حصيلة إيرادات الجبائية العادية نتيجة عدم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وهو ما يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات التي من شأنها إصلاح النظام الضريبي وتدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي. (حاج قويدر و بوشري، 2019)

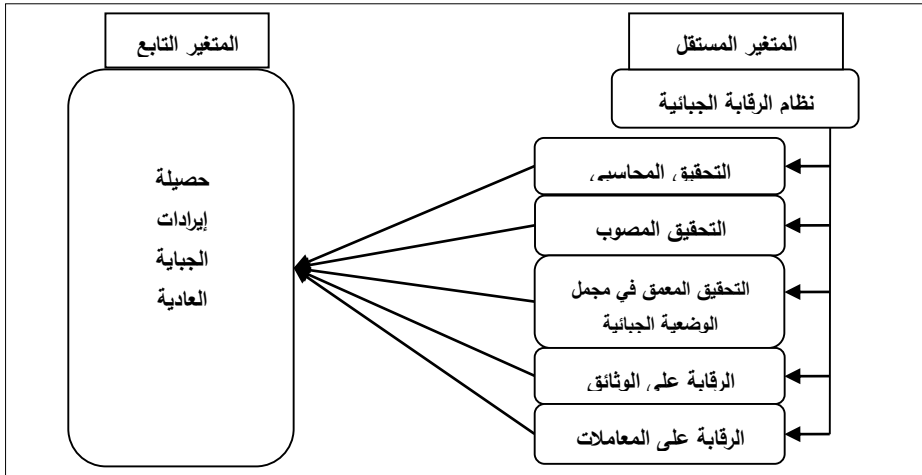
• **دراسة خلوفي سفيان وبوجريو عبد الرؤوف بعنوان: دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)** دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، عالجت هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها وقد خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية وعند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي، وهذا من خلال المبالغ المسترجعة التي تمثل حقوق الخزينة العمومية المنتهكة من طرف المتهربين. (خلوفي و بوجريو، 2019)

• **دراسة مغاري عبد الرحمان وشخي بلال بعنوان: دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر،** حاولت هذه الدراسة إبراز الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في تنمية وزيادة التحصيل الضريبي من خلال تفعيل الرقابة الجبائية ومحاربة الغش والتهرب الضريبي وتوصل الباحثان إلى أن الإدارة الجبائية تساهم في تنمية التحصيل الضريبي من خلال تخصيص عدد لا بأس به من المصالح والمكاتب للسهر على عملية الرقابة الجبائية مع تكليف كل منها بمجموعة من المهام، إلا أن هذه المصالح لم تحقق الأهداف المنتظرة منها -وهذا ما سنوضحه أكثر في هذه الدراسة- حيث بقيت الإدارة الجبائية تعاني من نقائص تشكل عائقا أمام تفعيل مهامها الرقابية كنقص التنسيق بين مختلف الهياكل وغموض المهام وتشابكها. (مغاري و شخي، 2013)

مساهمة الدراسة ومميزاتها: لعل أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها حاولت إبراز موضوع الرقابة الجبائية كنظام رقابي متكامل -بينما تناولت الدراسات السابقة الرقابة الجبائية كعملية رقابية إجرائية قانونية بحتة- له وسائل خاصة (قانونية، بشرية، مادية...) ويتم تطبيقه في إطار القانون الجبائي باستعمال مختلف أشكال التحقيقات الجبائية وهدفه الأساسي استرجاع أكبر حصيلة ممكنة من الإيرادات الجبائية الضائعة بسبب التهريب والغش الضريبي لاستغلالها في تمويل ميزانية الدولة والتخلص من التبعية للجباية البترولية التي لاحظنا انخفاضها الشديد خلال سنوات الدراسة نتيجة تدهور أسعار النفط في الأسواق العالمية لهذا لا بد من التوجه نحو الاهتمام بنظام الرقابة الجبائية وإيجاد طرق لتفعيله على غرار الإصلاحات الهيكلية والأنواع الجديدة المضافة للتحقيقات الجبائية (كالتحقيق المصوب) التي تبين أنها لم تساهم في زيادة الحصيلة المسترجعة وقد حاولنا وضع بعض الاقتراحات التي من شأنها المساعدة في زيادة فعالية نظام الرقابة الجبائية إن تم العمل عليها بشكل جدي.

نموذج الدراسة: نوضحه من خلال الشكل التالي

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثان.

تقسيمات الدراسة: للحصول على إجابة للإشكالية المطروحة والوصول للأهداف المرجوة تم تقسيم الدراسة كما يلي:

- ماهية نظام الرقابة الجبائية الجزائري؛

- تحليل حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر للفترة 2010 / 2020؛
- واقع مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة حصيلة الإيرادات الجبائية؛
- اقتراحات لتفعيل نظام الرقابة الجبائية في الجزائر.

## 1. ماهية نظام الرقابة الجبائية الجزائري

الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تستعملها الدولة لاسترجاع الأموال الضائعة بسبب الأخطاء التي يرتكبها المكلفون بالضريبة عند تقديم التصريحات الجبائية الخاصة بهم ويختلف نظام الرقابة الجبائية من بلد لآخر وستتعرف في ما يلي على نظام الرقابة الجبائية الجزائري.

### 1.1. تعريف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي: الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة. (Laurent, 1995)

تعرف أيضا بأنها: الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية لمراقبة احترام القوانين الجبائية. (Colin, 1985)

الرقابة الجبائية في الجزائر هي مفهوم قانوني حيث تم تعريفها في قانون الإجراءات الجبائية على أنها: السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

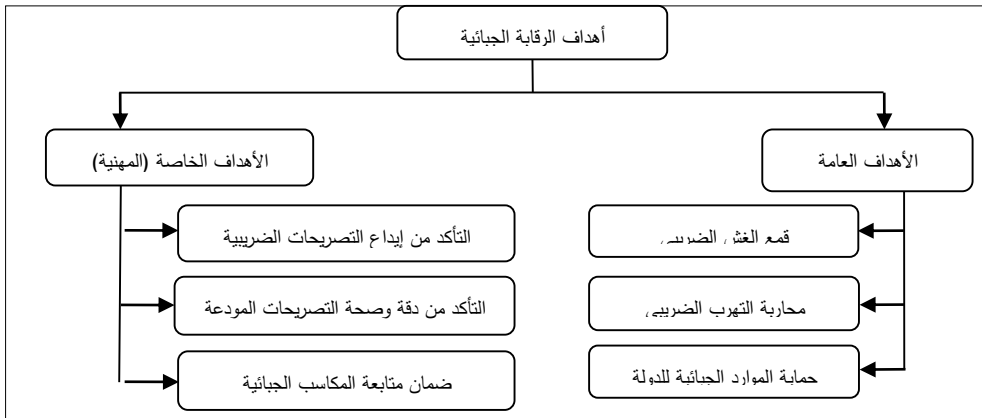
والرقابة الجبائية فرضت من قبل القانون والعدالة فهي تخدم المكلف بضمانها تقسيم عادل للضريبة على كل المواطنين، كما أنها تخدم مصلحة الدولة عن طريق التأكد من أن التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية تخضع للمراقبة بناء على المعلومات والمصادر الموجودة لديها مسبقا والمتحصل عليها من مصادر أخرى لها علاقة بنشاط المكلف، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها لهذا يقوم أعوان الإدارة الجبائية بعملية مراقبة وفحص دقيق وعميق يتماشى مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف. (Colin & autre, 1994)

كما يمكن تعريفها على أنها: فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، طبيعيين كانوا أو معنويين وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. (عبد المنعم، 2008)

بالتالي يمكن القول بأن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية بصفتها الجهاز المخول والمكلف قانونا بالقيام بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين في إطار قوانين محددة تهدف لمحاربة التهرب الضريبي وكل التجاوزات المهددة للاقتصاد الوطني، وبالتالي فإن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الضريبي التصريحي من أجل تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد خزينة الدولة.

تسعى الإدارة الضريبية من خلال قيامها بالرقابة الجبائية لتحقيق جملة من الأهداف يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل 2: أهداف الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: حامد نور الدين (2016)، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهران، الأردن.

## 1.2. مفهوم نظام الرقابة الجبائية

قبل التطرق لمفهوم نظام الرقابة الجبائية لا بد من تعريف نظام الرقابة، وهو: تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على التسيير وفقا للسياسات المرسومة. (Birien & Senical, 1984)

نظام الرقابة الجبائية في الجزائر هو النظام المعاكس للنظام الضريبي التصريحي نظرا لما ينطوي عليه هذا الأخير من فرص وثغرات يمكن استغلالها من طرف المكلفين في التملص والتهرب الضريبي بالتالي حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مهمة وهذا ما دعى إلى ضرورة

إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين وحماية حقوق الخزينة العمومية من الضياع إضافة إلى مراقبة تنفيذ التشريعات الضريبية، وهكذا جاء نظام الرقابة الجبائية كجهاز رقابي يهدف أساسا إلى المحافظة على الإيرادات الجبائية بصفقتها من أهم الموارد المالية لخزينة الدولة، ولضمان قيام هذا الجهاز بعمله وتحقيق الأهداف المرجوة من إقامته بالفعالية الأكيدة حصر القانون الجبائي عمليات الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح وتتم هذه العمليات الرقابية المختلفة وفق برنامج معد ومضبوط مسبقا من طرف مصالح الرقابة الجبائية.

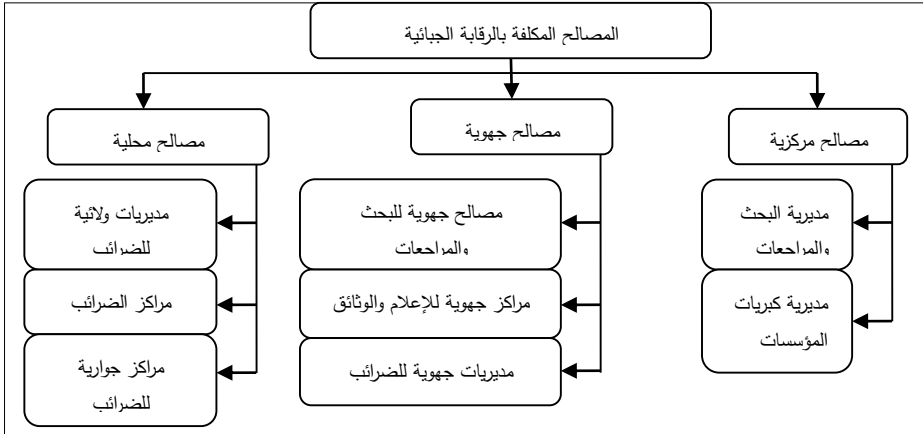
### 1.3. وسائل نظام الرقابة الجبائية الجزائري

يتكون نظام الرقابة الجبائية في الجزائر من مجموعة من الوسائل يمكن توضيحها في العناصر التالية:

#### 1.3.1. الوسائل المادية (الهيكلية)

تتمثل في مختلف المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية، نوضحها في الشكل الموالي:

شكل 3: الوسائل الهيكلية لنظام الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على عدة مراجع.

#### 1.3.2. الوسائل البشرية

تتمثل الوسائل البشرية في مجموعة المحققين الجبائين والمفتشين القائمين بمختلف عمليات الرقابة الجبائية ويجب أن يكون لكل عون محقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية



العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المحقق هويته، رتبته والوظيفة المسندة إليه وتسحب منه هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل.

### 1.3.3. الوسائل القانونية

حتى تتمكن الإدارة الجبائية من أداء مهمتها بفعالية خصها المشرع الجبائي مجموعة من الوسائل القانونية التي تمنحها سلطة تطبيق أحكام النظام الجبائي وتتمثل هذه الوسائل القانونية في مجموعة من الحقوق نذكرها في ما يلي:

#### أ) الحق في الرقابة

من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية ويتمثل هذا الحق في كل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها من الجهات الخارجية وتتم ممارسة حق الرقابة الجبائية على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها وتمارس الإدارة الجبائية حقها في الرقابة باستعمال مجموعة من التحقيقات هي:

#### • التحقيق في المحاسبة

هو مجموعة العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، ويتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

#### • التحقيق المصوب في المحاسبة

استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ويتم إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية، ويكون التحقيق المصوب ضروريا عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

#### • التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يخص الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق

يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام بين المداخل المصروح بها والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.

### (ب) حق الإطلاع

بمقتضى المواد 39 إلى غاية 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اللذين لهم رتبة مراقب على الأقل الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته للحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق والتأكد من صحة المعلومات المصروح بها في الملفات مع التزامهم بالسرية المهني، ويمارس حق الإطلاع على الإدارات العمومية، المؤسسات الخاصة والمؤسسات المالية والبنوك.

### (ج) حق المعاينة

ترخص الإدارة الجبائية لأعوانها المؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المالية التي من شأنها تبرير التصرفات الهادفة لتجنب الضريبة، عند المعاينة يتم حجز كل الوثائق التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية.

### (د) حق استدراك الخطأ

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، حيث تقوم بإعادة النظر في الاقتطاع الضريبي بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

## تحليل حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر للفترة 2010/2020

قبل التطرق لحصيلة الرقابة الجبائية لا بد من التعرف على حصيلة الإيرادات الجبائية العادية والجبائية البترولية لمعرفة مساهمة كل منها في تمويل ميزانية الدولة

### 1.4. تطور إيرادات الجبائية العادية في الجزائر للفترة 2010/2020

يمكن توضيحها في الجدول التالي:

## جدول 1: إيرادات الجباية العادية والبتروولية للفترة 2010/2020 (الوحدة:مليار دينار جزائري)

السنوات	الإيرادات العامة	إيرادات الجباية العادية	نسبة المساهمة في الإيرادات العامة	إيرادات الجباية البتروولية	نسبة المساهمة في الإيرادات العامة
2010	2923,4	1421,7	48,63%	1501,7	51,37 %
2011	2992,4	1520,0	50,80%	1472,4	49,20 %
2012	3455,7	1894,1	54,81%	1561,6	45,19 %
2013	3820,0	2204,1	57,70 %	1615,9	42,30 %
2014	4218,2	2640,5	62,60 %	1577,7	37,40 %
2015	4952,7	3229,8	65,21 %	1722,9	34,79 %
2016	4747,4	3064,9	64,56 %	1682,5	35,44 %
2017	5635,5	3435,4	60,96 %	2200,1	39,04%
2018	6714,3	3938,1	58,65 %	2776,2	41,35 %
2019	6507,9	3793,4	58,29 %	2714,5	41,71 %
2020	6289,7	4089,4	65,02 %	2200,3	34,98 %

**المصدر:** من إعداد الباحثان بالاعتماد على قوانين المالية للسنوات المعنية.

من خلال الجدول نلاحظ التذبذب الكبير في مبالغ الإيرادات العامة ويمكن أن نفسر هذا التذبذب وعدم الاستقرار بالتغير المستمر لأسعار النفط في الأسواق العالمية الأمر الذي يؤثر على حصيللة الجباية البتروولية التي لا تزال تعتمد عليها ميزانية الدولة بشكل كبير، كما نلاحظ عدم استقرار حصيللة الجباية البتروولية والتذبذب الكبير في مبالغها فهي ترتفع في سنة لتعود وتتنخفض في السنة الموالية مباشرة تماشيا مع تقلبات أسعار البترول. أما الإيرادات الجبائية العادية نلاحظ أنها سجلت تطورا ملحوظا خلال سنوات الدراسة حيث بلغت 1421,7 مليار دينار سنة 2010 لترتفع تدريجيا بمبالغ متقاربة لتصل إلى 3229,8 مليار دينار سنة 2015 ويرجع سبب هذا التطور لوجود أوعية ضريبية جديدة وانتعاش الحقل الضريبي نتيجة تزايد عدد المكلفين وتنوع أنشطتهم وهذا يدل على اهتمام الدولة بالجباية العادية والتوجه الجدي لتحسينها وترقيتها وإحلالها محل الجباية البتروولية، لكن هذا التطور لم يستمر حيث بدأ التذبذب وعدم الاستقرار في حصيللة الإيرادات الجبائية العادية انطلاقا من سنة 2016 وهذا يدل على عدم تحكم الإدارة الجبائية في الضرائب المفروضة نتيجة التغيرات المستمرة في معدلاتها ومجال فرضها والإصلاحات التي شهدتها النظام الضريبي في هذه الفترة.

### 1.5. تطورات حصيللة الرقابة الجبائية في الجزائر للفترة 2011/2019

يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي

**جدول 2: تطور حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2011/2019 (الوحدة مليار دينار جزائري)**

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
حصيلة الرقابة الجبائية	67,8	61,0	71,3	162,0	81,7	73,5	89,5	78,6	100,0
نسبة التطور	—	-1,24%	0,01%	2,9%	-3,6%	-0,13%	0,21%	-0,62%	0,65%

**المصدر:** من إعداد الباحثان بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب.

نلاحظ من خلال الجدول أن حصيلة الرقابة الجبائية تعاني هي الأخرى من التذبذب في المبالغ المسجلة خلال سنوات الدراسة وهي مبالغ محتشمة لم تصل 100 مليار دينار جزائري إلا في سنتين فقط طول فترة الدراسة وهذا يدل على الضعف الواضح لنظام الرقابة الجبائية في الجزائر وعدم قدرته على استرجاع المبالغ الضائعة بسبب التهرب الضريبي والتي من شأنها أن تساهم في تحسين الإيرادات الجبائية العادية ويمكن أن نفسر هذا بعدم فعالية نظام الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي المنتشرة بشكل كبير في المجتمع الضريبي ولجوء المكلفين للتحايل على القانون الجبائي مستغلين الثغرات القانونية الموجودة فيه نتيجة كثرة التعديلات التي تطرأ عليه فلا يكاد يخلو قانون المالية في كل سنة من النصوص القانونية الضريبية الجديدة سواء بإضافة ضريبة جديدة أو تعديل ضريبة قائمة.

**2. واقع مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة حصيلة الإيرادات الجبائية**

نتطرق في هذا الجزء لتحديد نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في زيادة إيرادات الجبائية العادية ومعرفة مختلف مصادر هذه الحصيلة.

**2.1 تطور نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في زيادة الإيرادات الجبائية العادية**

نوضحها من خلال الجدول التالي

جدول 3: تطور نسبة مساهمة حصيللة الرقابة الجبائية في الإيرادات الجبائية العادية للفترة 2011/2019 (الوحدة مليار دينار جزائري)

السنوات	إيرادات الجبائية العادية	حصيللة الرقابة الجبائية	نسبة المساهمة
2011	1520,0	67,8	4,46 %
2012	1894,1	61,0	3,22 %
2013	2204,1	71,3	3,23 %
2014	2640,5	162,0	6,13 %
2015	3229,8	81,7	2,53 %
2016	3064,9	73,5	2,40 %
2017	3435,4	89,5	2,61 %
2018	3938,1	78,6	1,99 %
2019	3793,4	100,0	2,64 %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب.

نلاحظ من خلال الجدول التذبذب الواضح في حصيللة الرقابة الجبائية فهي ضعيفة جدا تكاد تكون معدومة حيث تتراوح بين 1 و 3 % في أغلب سنوات الدراسة ما عدا سنة 2011 أين بلغت 4,46 % وقد بلغت أعلى نسبة مساهمة سنة 2014 قدرت بـ 6,13 %، بالتالي يمكن القول أن مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة الإيرادات الجبائية العادية تكاد تكون غير ملموسة فهي لا تتعدى 6 % في أفضل حالاتها بالرغم من الإصلاحات الهيكلية التي تم استحداثها والأشكال المختلفة للأساليب المتبعة في عمليات الرقابة التي نص عليها القانون الجبائي ونفسر هذا بعدم قدرة الهياكل الجديدة على تحقيق الأهداف المرجوة من إقامتها وهذا راجع أساسا لنقص الإمكانيات البشرية والإطارات المؤهلة للقيام بعمليات الرقابة باستعمال الأساليب والأشكال المتعددة المتاحة قانونا بالفعالية والكفاءة المطلوبة ونقص التكوين الميداني الذي يتماشى مع طبيعة النظام الجبائي الجزائري حيث يتخرج سنويا آلاف الطلبة الجامعيين المختصين في الجبائية لكن المحتوى الذي درسوه في الجامعات لا يتناسب إطلاقا مع الواقع العملي للإدارات الجبائية ولا يوجد توافق بين الطرق المدرسة وتلك المطبقة في المصالح الجبائية.

## 2.2. مصادر حصيللة الرقابة الجبائية

تتكون حصيللة الرقابة الجبائية من مساهمات مختلف التحقيقات المنصوص عليها في القانون الجبائي إضافة إلى أشكال أخرى ويمكن إبرازها في الجدول التالي:

جدول 4: مكونات حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2011/2018

السنوات	حصيلة الرقابة الجبائية	حصيلة التحقيق المحاسبي	حصيلة التحقيق المصوب	حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	حصيلة الرقابة على الوثائق	حصيلة الرقابة على المعاملات العقارية
2011	67798	34153	1434	1633	26224	4354
2012	61008	31359	1201	101	24161	4186
2013	71325	36255	1954	1507	26953	4656
2014	162023	126406	2171	2141	26196	5109
2015	81727	37613	4495	4295	29546	5778
2016	73503	29423	4809	2816	30155	6300
2017	89509	52302	1304	1439	28191	6273
2018	78646	36151	1542	2147	31752	7054

**المصدر:** من إعداد الباحثان بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ومديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

من خلال الجدول يتضح لنا أن حصيلة الرقابة الجبائية تتكون من خمسة أشكال رئيسية هي التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الرقابة على الوثائق والرقابة على المعاملات العقارية وبملاحظة حصيلة هذه الأشكال نجد أن مبالغ التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق مرتفعة مقارنة بالأشكال الأخرى التي سجلت مبالغ ضئيلة خاصة التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ولمعرفة نسبة مساهمة كل شكل بالضبط قمنا بإعداد الجدول الموالي:

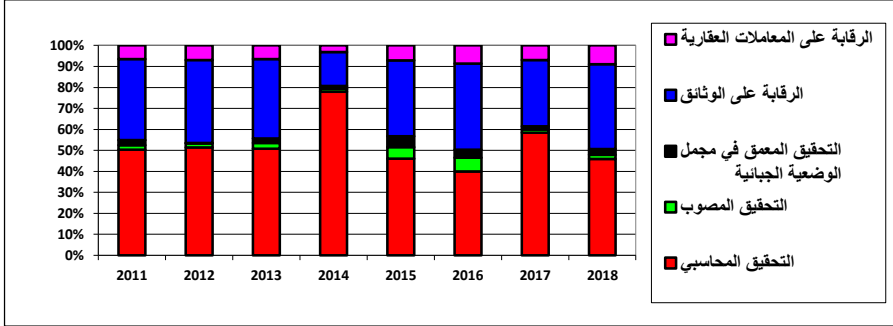
جدول 5: مساهمة مختلف أشكال الرقابة الجبائية في حصيلة الرقابة للفترة 2011/2018

السنوات	الرقابة الجبائية	نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي	نسبة مساهمة التحقيق المصوب	نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	نسبة مساهمة الرقابة على الوثائق	نسبة مساهمة الرقابة على المعاملات العقارية
2011	100 %	50,37%	2,11 %	2,41 %	38,68 %	6,43 %
2012	100 %	51,40 %	1,97 %	0,16 %	39,60 %	6,87 %
2013	100 %	50,83 %	2,74 %	2,11 %	37,79 %	6,53 %
2014	100 %	78,02 %	1,34 %	1,32%	16,17 %	3,15 %
2015	100 %	46,02%	5,50 %	5,25 %	36,15 %	7,08 %
2016	100 %	40,03 %	6,54 %	3,83 %	41,02 %	8,58 %
2017	100 %	58,43 %	1,46 %	1,61 %	31,49 %	7,01 %
2018	100 %	45,96 %	1,96 %	2,73 %	40,37 %	8,98 %

**المصدر:** من إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول 4.

والشكل الموالي يوضح أكثر مساهمة كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية في رفع حصيلة الإيرادات الجبائية العادية

## شكل 4: مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2019/2011



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول 5

من خلال الجدول والشكل يتضح أن حصيلة الرقابة الجبائية تعتمد أساسا على مساهمة شكلين رئيسيين من أشكال الرقابة الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي وهما التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق حيث وصلت نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي لـ 58,43 % سنة 2017 كأعلى نسبة من بين الأشكال الأخرى وتتراوح بين 50 و 40 % في باقي السنوات ليكون بهذا أكبر تحقيق مساهمة في حصيلة الرقابة الجبائية مقدما بذلك إضافة مالية لخزينة الدولة وصلت 126406 مليار دينار ويمكن تفسير هذا ببرمجة ملفات أكثر للخضوع للتحقيق المحاسبي دون التحقيقات الأخرى نظرا لكفاءة الأعوان القائمين بهذا التحقيق وتحكمهم في تقنيات المحاسبة وقدرتهم على كشف الأخطاء والتلاعبات في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمكلفين، تليه الرقابة على الوثائق بنسب مساهمة تتراوح بين 30 و 40 % بحصيلة وصلت قيمة 31752 مليار دينار وهذا يدل على أن معظم الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين تكون شكلية حيث لا يوجد تطابق بين المعلومات المصرح بها وتلك الموجودة في الملف الجبائي ويفسر هذا بتهاون المكلف في اكتتاب تصريحه وعدم جديته في الوفاء بالتزاماته تجاه إدارة الضرائب، بينما تبقى مساهمة التحقيق المصوب، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والرقابة على المعاملات العقارية ضئيلة نسبيا تتراوح بين 1 و 8 % ويرجع هذا لعدم تحكم الأعوان المحققين في تقنيات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة وعدم برمجة ملفات للخضوع لهذا النوع من التحقيق أما سوق العقارات في الجزائر حدث ولا حرج فقد هيمنت عليه السوق السوداء والإدارة الجبائية غير قادرة على السيطرة عليه ومراقبة المعاملات العقارية.

### 3. اقتراحات لتفعيل نظام الرقابة الجبائية في الجزائر

يمكننا وضع الاقتراحات الموائية ك محاولة لتفعيل هذا النظام وزيادة قدرته في محاربة الغش والتهرب الضريبي وحماية حقوق الخزينة العمومية من كل أشكال التلاعب والتدليس التي يمكن أن يقوم بها المكلفين بالضريبة

#### 3.1. الاعتماد على التصريح الإلكتروني

عند تطبيق نظام التصريح الإلكتروني يمكن الاستغناء عن الرقابة الشكلية لأن التصريح الإلكتروني يقوم بهذه العملية بطريقة فعالة فهو يضمن دقة وجودة المعلومات الموجودة في تصريحات المكلفين حيث يتم ملء جميع الخانات الموجودة في التصريح الإلكتروني وتقادي تكرار المعلومات الشخصية في كل مرة بالتالي ستندعم الأخطاء المادية التي هي جوهر عملية الرقابة الجبائية الشكلية.

#### 3.2. إقامة نظام معلومات جبائي

من الآليات التي يجب أن تهتم بها الإدارة الجبائية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية ضرورة إنشاء وتطوير نظام معلومات جبائي لأن الاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية يستلزم تفعيل دور الإدارة الجبائية الإلكترونية ضمانا للسرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية والتقليل من تعقد الإجراءات الإدارية.

#### 3.3. رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية

يجب انتقاء أعوان الرقابة الجبائية على أساس عملي وموضوعي مع مراعاة المستوى العلمي والخلقي وكذلك النفسي وضمان التكوين والتدريب المستمر عن طريق وضع برنامج تكوين دوري يساعدهم على مواكبة التغيرات التي تحدث في نظام الرقابة الجبائية (القوانين والإجراءات) إضافة إلى تبني سياسة تحفيز جيدة تدفع أعوان الرقابة الجبائية لتقديم أفضل ما لديهم في القيام بأعمالهم والاستفادة من الامتيازات والتحفيزات الموضوعية من طرف الإدارة الجبائية.

#### 3.4. إعادة النظر في عملية البرمجة

عن طريق إدراج عدد كافي من الملفات الجبائية التي ستخضع للرقابة الجبائية وهذا بإتباع برنامج دوري دقيق يشمل جميع الأنشطة دون استثناء مع مراعاة الأهمية النسبية لكل نشاط



والتركيز على الثروات الفردية للأشخاص التي تمثل النقطة الحساسة في الجزائر خاصة في الآونة الأخيرة.

### الخاتمة

يمكننا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية من عدمها وتوضيح النتائج المتوصل إليها كما يلي

### اختبار الفرضيات

انطلاقاً من طريقة المعالجة المعتمدة في الدراسة من عرض وتحليل للمبالغ المالية لكل من الإيرادات الجبائية العادية وحصيلة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها نختبر الفرضيات كالتالي:

### بالنسبة للفرضية الرئيسية

تم نفي صحة الفرضية الرئيسية التي مفادها بأن نظام الرقابة الجبائية يساهم في رفع حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2020/2010 بشكل كبير، حيث تبين أن الحصيلة المالية للرقابة الجبائية الناتجة عن مختلف تحقيقات نظام الرقابة الجبائية ضعيفة جداً ولا تتعدى نسبة مساهمتها في الإيرادات الجبائية العادية الـ 6 % في أفضل حالاتها.

### الفرضيات الفرعية

- تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أن حصيلة التحقيق المحاسبي تساعد في زيادة الإيرادات الجبائية العادية بنسبة كبيرة فقد تبين أن المبالغ المسترجعة عن طريق التحقيق المحاسبي مهمة حيث وصلت لـ 126406 مليار دينار وينسبة مساهمة في حصيلة الرقابة الجبائية بلغت 78,02 % ليكون بهذا أكثر تحقيقات نظام الرقابة الجبائية مساهمة في رفع الإيرادات الجبائية؛

- تم نفي صحة الفرضية الفرعية الثانية التي مفادها بأن المبالغ المسترجعة عن طريق التحقيق المصوب تساهم في رفع حصيلة إيرادات الجباية العادية حيث سجل هذا التحقيق مبالغ محتشمة لا تتجاوز 4809 مليار دينار بنسبة مساهمة في حصيلة الرقابة الجبائية لا تتعدى 6 %؛

- تم نفي صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يساعد في إضافة مبالغ لحصيلة الإيرادات الجبائية العادية لأن

- المبالغ المسترجعة من خلال هذا التحقيق لم تتجاوز هي الأخرى 4295 مليار دينار بنسبة مساهمة لا تتعدى 5 % في إجمالي حصيللة الرقابة الجبائية؛
- تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي مفادها أن عملية الرقابة على الوثائق تضيف مبالغ مهمة لحصيللة إيرادات الجبائية العادية لأنها سجلت مبالغ محترمة وصلت حتى 30155 مليار دينار لتساهم بنسبة وصلت 41,02 % في حصيللة الرقابة الجبائية لتكون بهذا ثاني أهم شكل من أشكال الرقابة مساهمة في رفع حصيللة الجبائية العادية بعد التحقيق المحاسبي؛
  - تم نفي صحة الفرضية الفرعية الخامسة والأخيرة التي تنص على أن الرقابة على المعاملات العقارية تعمل على تحسين حصيللة الإيرادات الجبائية العادية لأن هذا الشكل من الرقابة لم تتعدى المبالغ التي حصلها 7054 مليار دينار أما نسبة مساهمته في حصيللة الرقابة الجبائية لم تتعدى 8,98 %.

### نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- الرقابة الجبائية هي الوسيلة القانونية التي منحتها الدولة للإدارة الجبائية بهدف المحافظة على حقوق الخزينة العمومية وضمان عدم ضياعها بسبب التهرب والغش الضريبي وهذا من خلال إتباع نظام رقابة جبائية يقوم على مجموعة من التحقيقات والعمليات الرقابية للتأكد من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع ما هو موجود في الواقع وذلك بالاستعانة بمجموعة من الصلاحيات والحقوق كوسائل قانونية منصوص عليها في القانون الجبائي ؛
- سجلت حصيللة الرقابة الجبائية تطور محسوس خلال سنوات الدراسة لكن بمبالغ محتشمة وبسيطة رغم الجهود المبذولة لترقيتها بإنشاء هيكل جديدة على المستوى الوطني والجهوي وكذا المحلي لكنها لا تزال غير مستغلة بالشكل اللائق الذي من شأنه تحقيق زيادة في حصيللة الرقابة الجبائية ؛
- مساهمة حصيللة الرقابة الجبائية في رفع الإيرادات الجبائية العادية ضعيفة جدا فهي لا تتعدى السنة بالمئة في أحسن حالاتها بالرغم من تعدد أشكالها إلا أنها تعتمد على شكلين رئيسيين وهما التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق وهذا ما يتطلب العمل

الجدي والمستمر لتفعيل نظام الرقابة الجبائية الجزائري والاستغلال الأمثل لمكوناته لتحقيق الأهداف المرجوة من وضعه بالكفاءة والفعالية المطلوبة وعلى رأسها زيادة حصيلة الإيرادات الجبائية العادية.

### توصيات الدراسة

على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- حتى يتمكن نظام الرقابة الجبائية الجزائري من تحقيق أهدافه يجب العمل على تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية للأعوان القائمين بعمليات الرقابة وتوسيع الدورات التكوينية في مجال المحاسبة والجبائية لتشمل أكبر عدد ممكن من عمال الإدارة الجبائية خاصة مع التغير المستمر في القوانين الجبائية والضرائب المفروضة وكذلك حجم المكلفين وتنوع أنشطتهم وسلوكهم المعادي للإدارة الضريبية؛
- تطوير الإدارة الجبائية بالاعتماد على تقنيات الإدارة الإلكترونية والأنظمة المعلوماتية لتسهيل معالجة البيانات والمعطيات الخاصة بفرض الضريبة وتحصيلها والرقابة عليها وهو ما يساعد في تخفيف عبء المهام الإدارية التقليدية والحصول على المعلومات في وقت أقل وزيادة عدد الملفات المعالجة؛
- العمل على التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الإدارية للإلمام أكثر بالمعلومات حول المكلفين بالضريبة وتعاملاتهم الأمر الذي من شأنه أن يسهل عملية الرقابة الجبائية.

### المراجع

- Birien, R., & Senical, J. (1984). *controle interne et vérification*. Canada : édition preportaine .
- Colin, P. (1985). *la vérification fiscale*. Paris , édition economica .
- Colin, P., & autre. (1994). *Fiscalité et entreprise*. Paris: Librairie viubert.
- Laurent, C. (1995). *controle fiscale - la vérification personnelle* -. France : bayeusaine.
- سفيان خلوفي، و عبد الرؤوف بوجريو . (6، 2019). دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، 5(1).

- عبد الرحمان مغاري، و بلال شيخي. (6, 2013). دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر. مجلة دراسات جبائية (2).
- عبد الهادي حاج قويدر، و عبد الغني بوشري. (8, 2019). أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر-دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017. مجلة البشائر الاقتصادية، 5(2).
- فوزي عبد المنعم. (2008). المالية العامة والسياسات المالية . الإسكندرية : منشأة المعارف.